

נובמבר 2010

לציבור לקוחותינו,

**הנדון: נתונים לתיאום הוצאות עודפות לשנת המס 2010**

להלן ריכוז הנתונים לתאום הוצאות עודפות לצורך הכנת הדוח המותאם לצרכי מס לשנת המס 2010:

**1. כללי**

יש לתאם הוצאות עודפות מכוח תקנות לפי סעיף 31 לפקודת מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות וניכוי הוצאות רכב) וכן הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן לייחסה לעובד פלוני. יש לשלם מקדמות בשיעור 45% (בחבר בני אדם שסעיף 3(ז) לפקודה חל עליו – 90%) מההוצאות העודפות על בסיס שוטף.

במקרה של חוסר במקדמות, יש לשלם בהקדם את ההפרש כדי לחסוך בהוצאות ריבית, הפרשי הצמדה וקנסות (במיוחד בחברות מפסידות).

לדוח המס שישלח לפקיד השומה, יש לצרף טופס 1235 (דוח על הוצאות עודפות).

**2. כיבודים במקום העסק**

לעניין זה:

**מקום עיסוק** - מקום שבו מנהל הנישום דרך קבע את עיסוקו.  
**הוצאות כיבוד יתרו כדלקמן:** 80% מההוצאות שהוצאו לכיבוד קל במקום העיסוק של הנישום.  
לעניין זה, "כיבוד קל" - שתיה קרה או חמה, עוגיות וכיוצא באלה.

לפי דברי ההסבר של רשויות המס:

- (א) הכוונה לכיבוד קל כאמור, הניתן לאורח, המבקר במקום העסק לצרכים עסקיים. לא ייכללו בגדר "כיבוד" ארוחות הניתנות לאורח - גם לא ארוחות עסקיות. על ארוחות יחולו הוראות תקנה 3 הקובעת כי לא יותר ניכוי הוצאות בשל אירוח בארץ, למעט ניכוי הוצאה סבירה לאירוח אדם מחו"ל.
- (ב) על אף הקביעה הברורה כי 80% מההוצאות הכיבוד מותרים בניכוי, עדיין עומדת לפקיד השומה הסמכות לבחון מקרים בהם הוצאות הכיבוד נראות מופרזות, כמו למשל לעומת מחזור או לעומת הוצאות העבר.

**3. אירוח**

הוצאות בשל אירוח בארץ, אינן מותרות בניכוי כלל, פרט להוצאות אירוח אורחים מחו"ל המותרות בניכוי ללא תקרה, במידה שהן סבירות ונוהל לגביה הרישום הנדרש (שם האורח והארץ ממנה הגיע, מספר ימי האירוח ונסבותיו, הקשר לספק וסכום ההוצאה).

#### 4. מתנות בשל קשר עסקי (לקוחות וספקים) ולעובדים לרגל אירוע אישי

- 4.1 עד ל- 200 ש"ח לשנה.  
 4.2 לתושבי חוץ - עד ל- 15 דולר של ארה"ב לאדם לשנה.  
 4.3 מתנה לעובד לרגל אירוע אישי (חתונה, לידת ילד, בר-מצוה) תותר בניכוי, מבלי שתחשב הכנסת עבודה, בגבולות הסכום של 200 ש"ח. סכום מעבר לכך ייחשב כהוצאה עודפת.

#### 5. הוצאות אש"ל

##### 5.1 אש"ל בארץ לתושב ישראל

לא יותרו בניכוי הסכומים שמעל לסכומים שלהלן, אלא אם נוקפו להכנסות העובד:

עם קבלות			בלי קבלות		
בוקר	צהריים	ערב	בוקר	צהריים	ערב
ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח	ש"ח
1	4	2	1	3	1

לגבי עוסק השוהה מחוץ לתחום היישוב שבו נמצא מקום מגוריו הקבוע לפחות 20 ימים בחודש ובמשך לא פחות מ- 3 חודשים בשנת מס אחת - יותרו בניכוי, בחודשים האמורים, 60% מההוצאות דלעיל, בכפוף למילוי הוראות התקנות.

לגבי ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי - ראה סעיף 6.

##### 5.2 הוצאות נסיעה ואש"ל בחו"ל

ההוצאה תותר בניכוי אם הנסיעה והשהייה היו הכרחיות לייצור ההכנסה.

סכומי ההוצאות שיותרו בניכוי בשנת המס - 2010 הינם כדלקמן:

##### א. הוצאות טיסה

הוצאה עבור כרטיס במחלקת תיירים או עסקים - תותר במלואה.

הוצאה עבור כרטיס במחלקה ראשונה - תותר עד לגובה מחיר כרטיס במחלקת עסקים באותה טיסה.

##### ב. הוצאות שהייה אחרות

בנסיעה אשר כללה עד 90 לינות - עבור 7 הלינות הראשונות יוכרו כל ההוצאות או 243 דולר ללינה, לפי הנמוך (לפי קבלות).

עבור שאר הלינות בתקופה הנ"ל - אם מחיר כל לינה לא עלה על 107 דולר תותר כל ההוצאה. אם ההוצאה עלתה על 107 דולר, יוכרו 75% מההוצאה אך לא פחות מ- 107 דולר ולא יותר מ- 182 דולר ללינה.

בנסיעה אשר נמשכה יותר מ- 90 לינות - יוכרו ההוצאות לפי קבלות אך לא יותר מ- 107 דולר ללינה עבור כל הלינות.

לענין זה גם שתי נסיעות או יותר שלא היתה ביניהן שהייה רצופה בישראל של 14 יום לפחות ייחשבו כנסיעה אחת. נראה כי ימי השהייה בארץ לא יובאו בחשבון במספר הלינות.

**ג. הוצאות שהייה אחרות**

אם נדרשו הוצאות לינה - 68 דולר לכל יום שהייה.

אם לא נדרשו הוצאות לינה - 114 דולר לכל יום שהייה ללא הבדל בתקופת השהייה בחו"ל.

**ד. הוצאות בגין שכירת רכב**

הסכום שיותר בניכוי יהיה הסכום שהוצא בפועל בגין שכירת רכב לפי קבלות אך לא יותר מ- 53 דולר ליום.

לפי עמדת שלטונות מס הכנסה הסכום הנ"ל כולל את כל ההוצאות לרכב, לרבות דלק, שרותים וכל הוצאה אחרת.

**ה. הוצאות בשל חינוך ילדים**

לגבי התרת הוצאות לחינוך ילדים בשל שהייה בחו"ל בתקופה רצופה העולה על 10 חודשים: הוצאות אלו יותרו בניכוי (גם בשל תקופת 10 החודשים הראשונים) בשל ילדים שטרם מלאו להם 18 שנה בשנת המס, בסכום שלא יעלה על 610 דולר לחודש לכל ילד. הנציב רשאי להגדיל את הסכום האמור בהתחשב במקום המגורים ובתנאי הלימוד.

**ו. הוצאות עסקיות אחרות**

בתקנות לא הוגבלה התרת הוצאות עסקיות אחרות שנעשו בחו"ל כגון: טלפונים, אירוח ספקים או לקוחות וכיוצ"ב (כנגד קבלות).

**ז. הגדלת סכומים לגבי ארצות מסוימות**

קביעת מס הכנסה קובעת רשימת מקומות בהם יותרו בניכוי 125% מסכומי הוצאות הלינה והשהייה הרגילות המותרות בניכוי.

להלן רשימת המקומות לגביהם ניתן לדרוש הוצאות לינה ושהייה מוגדלות ל-125% מההוצאות הרגילות:

אוסטרליה	יוון
אוסטריה	יפן
איטליה	לוקסמבורג
איסלנד	נורווגיה
אירלנד	ספרד
אנגולה	עומאן
בלגיה	פינלנד
גרמניה	צרפת
דובאי	קאטר
דנמרק	קוריאה
הולנד	קמרון
הונג קונג	קנדה
הממלכה המאוחדת (בריטניה)	שבדיה
טיוואן	שוויץ

**ח. עידכון סכומים**

הסכומים הנקובים לעיל בדולרים מתואמים בכל 1 בינואר של כל שנה בהתאם לשיעור עליית המדד בארצות חברות (לפי מדד "ידוע").

**6. הוצאות לינה וארוחת בוקר**

א. לגבי הוצאות לינה שהוציא נישום בישראל או באזור, במרחק העולה על 100 ק"מ ממקום העיסוק העיקרי או מקום המגורים: הוצאות יוכרו עד לתקרה המתייחסת להתרת הוצאה בשל לינה בחוץ לארץ החל מהלינה השמינית (לינה שעלותה נמוכה מ-107\$ - כל ההוצאות, לינה שעלותה גבוהה מ-107\$ תותר 75% מההוצאה בלבד אך לא פחות מ-107\$ ולא יותר מ-182\$ והכל בשקלים חדשים לפי השער היציג של הדולר כפי שפורסם לאחרונה לפני מועד הלינה).

ב. לינה במרחק של פחות מ-100 ק"מ ממקום העיסוק העיקרי או מקום המגורים לא תותר בניכוי כלל, זולת אם שוכנע פקיד השומה שהלינה היתה הכרחית לייצור ההכנסה של הנישום.

הוצאות לארוחת בוקר הכלולות במחיר הלינה יוכרו בניכוי. קרי, לא תחול התקנה המתירה בניכוי רק 1 ש"ח עבור ארוחת בוקר (ראה סעיף 5.1), אלא היא תחשב כחלק מעלות הלינה.

הוצאות אלו לא יחולו על הוצאות לינה שהוציא הנישום במסגרת השתתפות בכנס בתחום עיסוקו.

**7. הוצאות ביגוד**

7.1 לעניין זה - "ביגוד" - בגדים, לרבות נעליים, שנועדו לשמש לצורכי עבודה ומתקיים בהם אחד מאלה:

- (1) ניתן לזהות בהם, באופן בולט, השתייכות לעסקו של הנישום;
- (2) על פי דין קיימת חובה ללבוש את הביגוד.

7.2 הוצאות לרכישת ביגוד שהוציא נישום בעבורו או בעבור עובדו יותרו לניכוי כלהלן:

(א) 80% מההוצאות אם ניתן להשתמש בביגוד שלא לצורכי עבודה (לפי דברי הסבר של רשויות המס - כגון: חליפת מדים ייצוגית להופעת עורכי דין, חליפת מדים ייצוגית - גם אם סמל העסק מוטבע בה);

(ב) מלוא ההוצאות אם לא ניתן להשתמש בביגוד שלא לצורכי עבודה (לפי דברי הסבר של רשויות המס - כגון: סרבל טייסים, חלוק אחיות, גלימה שחורה של עורכי דין, קסדה וכיוצ"ב).

7.3 לפי דברי הסבר של רשויות המס - כאשר הביגוד לא נועד לשמש לצורכי העסק, כאמור לעיל, והוא ניתן לעובד במימון המעביד - הוא ייחשב לטובת הנאה שיש לזקוף להכנסת העובד לצורך חישוב המס החל.

**8. הוצאות בשל שיחות טלפון (שאינו טלפון נייד) ממקום מגורים**

8.1 כאשר הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי הוצאו הוצאות בשל אחזקת טלפון ממקום מגוריו של הנישום או של "בעל שליטה" (כמוגדר בסעיף 32(9) לפקודה) המשמש את עיקר עסקו או משלח ידו של הנישום, יותרו ההוצאות כלהלן:

א. כאשר הוצאות החזקת טלפון לא עלו על 22,000 ש"ח לשנה - יותר בניכוי הסכום בגובה 80% מההוצאות או סכום ההוצאות העולה על 2,200 ש"ח, **לפי הנמוד.**

ב. כאשר הוצאות החזקת הטלפון עלו על 22,000 ש"ח לשנה, יותר בניכוי חלק ההוצאות העולה על 4,400 ש"ח.

ג. אם מקום המגורים שימש את עיקר העיסוק בחלק מהשנה, יותר חלק מההוצאות הני"ל, כמתואר בפסקאות א' ו-ב', באופן יחסי לתקופת השימוש לעומת 12 חודשים.

ניתן לסכם את הטיפול בהוצאות החזקת טלפון שאינו נייד בטבלה כדלקמן:

הסכום שיותר בניכוי בש"ח	סכום הוצאות החזקת הטלפון בשנה בש"ח
0	2,200 - 0
סכום ההוצאה פחות 2,200	11,000 - 2,200
סכום ההוצאה כפול 80%	22,000 - 11,000
סכום ההוצאה פחות 4,400	מעל 22,000

## 8.2 שיחות טלפון לחו"ל

ההוצאה תותר במלואה, אם נוהל רישום כנדרש (תאריך, שעה, יעד השיחה, פרטי מקבלה, משך השיחה, נושאה ומחירה המשוער). להבדיל מהוצאות טלפון בארץ, אין חובה שמקום המגורים ישמש את עיקר עסקו של הנישום.

## 9. הוצאות החזקת טלפון נייד

ניכוי ההוצאות בשל החזקת רדיו טלפון נייד הוגבל כדלקמן:

- לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רדיו טלפון נייד המשמש בייצור הכנסה בסכום של 1,140 ש"ח (בשנה) (95 ש"ח לחודש) או מחצית מההוצאות, לפי הנמוך.
- על אף האמור לעיל, הוצאות מעביד בשל רדיו טלפון נייד. שהועמד לרשות עובד, כמשמעותו בתקנות מס הכנסה, התשס"ב-2002, יותרו במלואן. יש לוודא שעובד שהטלפון הנייד הועמד לרשותו (למעט רדיו טלפון שניתן להתקשר ממנו למקום העבודה בלבד) חוייב בשווי שימוש חודשי בגובה מחצית מההוצאה החודשית או 95 ש"ח, לפי הנמוך, והכל בניכוי סכום ההוצאה החודשית ששילם העובד בשל אותו רדיו טלפון נייד.
- לא יותרו בניכוי הוצאות החזקת רדיו טלפון נייד שהוצאו בייצור הכנסת עבודה.
- "רדיו טלפון נייד" - למעט רדיו טלפון נייד המותקן באופן קבוע במרכזיה במקום עסקו או משלח ידו של הנישום.

יצויין, שלעניין מס ערך מוסף, נקבע בהוראת פרשנות 1/98 של אגף המכס ומע"מ, שעוסק רשאי לנכות שני שלישים ממס התשומות הכלול בחשבוניות המס שהוצאו לו בגין רכישת טלפון סלולארי ובגין השימוש השוטף בו, זאת בהתאם לתקנה 8(ב)(2) לתקנות מס ערך מוסף. אם יכול העוסק לקבוע במדוייק את השיעור היחסי של השימוש במכשיר לצרכי העסק (כגון על ידי פירוט שיחות וכדומה), אזי הוא יוכל לנכות את מס התשומות בהתאם.

## 10. הוצאות החזקת רכב

א. **אופן החישוב:** יש לתאם הוצאות החזקת רכב, בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995. החל מיום 1 בינואר 2008 יחולו הכללים כדלקמן:

(1) הוצאות החזקת רכב בשל רכב שהמעביד העמיד לרשות עובדו (רכב צמוד) ותורנה בניכוי במלואן.

(2) הוצאות החזקת רכב (שאינו אופנוע שסיווגו L3 או מסוג רכב שנקבע לגביו אחרת- ראה בהמשך), שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה (רכב של עצמאי או רכב חברה שאינו צמוד אך אינו רכב תפעולי), ותורנה בניכוי לפי הגבוה מבין:

- סכום הוצאות החזקת הרכב (כהגדרתן בתקנות) בניכוי שווי השימוש ברכב כפי שנקבע בתקנות השווי (אפשרות ראשונה);
- 45% מהוצאות החזקת הרכב (אפשרות שנייה).

**דהיינו, יש לתאם את הנמוך מבין: סכום שווי השימוש ברכב או 55% מסך הוצאות החזקת הרכב.**

(3) בתיקון שתחולתו רטרואקטיבית מיום 1 בינואר 2008 (פורסם בק"ת 6892 מיום 24.5.10), נקבע, שלגבי רכבים מסוימים, האחוז שיוכר לפי **האפשרות השנייה** יהיה גבוה יותר מ-45% כדלקמן:

לגבי אוטובוס ציבורי או מונית - 90%  
 לגבי רכב סיור או רכב מדברי - 80%  
 לגבי רכב להוראת נהיגה - 77.5% ובלבד שבבעלות הנישום רכב כאמור אחד בלבד, ולגבי מי שבבעלותו רק שני כלי רכב כאמור, שרק אחד מהם בלבד הוא רכב אוטומטי - 68%.

(4) לגבי הוצאות החזקת אופנוע שסיווגו L3 (בעל מנוע בנפח של מעל 125 סמ"ק ובעל הספק מעל 33 כ"ס) שהוצאו בייצור הכנסה שאינה הכנסת עבודה, האחוז שיוכר לגבי האפשרות השנייה יהיה 25% מסך הוצאות החזקת האופנוע.

**ב. הגדרת רכב אינה כוללת "רכב תפעולי" - על כן לא יחושב בגינו תיאום של הוצאות החזקת רכב.**

"רכב תפעולי", רכב שנתקיימו בו, להנחת דעתו של פקיד השומה, אחד מאלה:

(1) רכב ביטחון (כהגדרתו בתקנות התעבורה) המשמש בפעילות מבצעית או ביטחונית בלבד;

(2) רכב שלא הועמד לרשות עובד כלשהו של המעביד, המשמש רק לצורכי המעביד או בעל משלח-היד/עסק ואשר בתום שעות העבודה אינו יוצא מחוץ למקום העיסוק, והכול בלבד שמקום העיסוק של המעביד או של בעל משלח היד/עסק אינו במקום מגוריו.

**ג. פסיקה - ניכוי הוצאות רכב שמשמש לצרכי עבודה בלבד -** בית המשפט המחוזי (ע"מ 872/06 עיריית נהריה נ' פקיד שומה עכו), קיבל את העמדה, שיתכן והתקנות המגבילות ניכוי הוצאות רכב חלות רק אם מדובר בהוצאות מעורבות ועל כן אינן חלות, במקרה בו כל ההוצאות עסקיות.

ההגדרה של "רכב עבודה", המחריגה רכב מסוג זה מתחולת התקנות אינה מהווה חזקה חלוטה, אלא ניתן להוכיח את תחולתה גם על כלי רכב שמתאימים באופיים להגדרה זו על פי מבחן השימוש והיעוד.

**ד. סוגי הוצאות החזקת רכב** הן רשימה "סגורה" של הוצאות שהוגדרו בתקנות כדלקמן:

רישוי, ביטוח מקיף, ביטוח חובה, דמי שכירות, דלק, שמנים, הוצאות תיקון ואחזקה, הוצאות חניה שלא במקום העיסוק הקבוע, אגרה לכביש חוצה ישראל ופחת לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה.

**ה. רישום פחת בטופס י"א** - לגבי חברה, יש להקפיד שבטופס י"א (פחת לצורכי מס) ירשם פחת נצבר מלא לפי שיעור פחת שנתי, כנדרש בתקנות (בד"כ 15%), מיום רכישת כלי הרכב (גם אם לא נדרש מלוא הפחת בפועל).

ו. **הוצאות חניה שלא במקום העיסוק הקבוע**, שהוצאו בייצור הכנסה יתווספו ל"הוצאות החזקת רכב" ויתרו בניכוי על פי התקנות.

הוצאות חניה במקום העיסוק הקבוע או בסמוך לו, יותרו בדרך כלל במלואן (באם מדובר בתשלום על בסיס קבוע ולא בתשלום לפי שעות חניה בפועל).

ז. **שינוי בשיעורי הפחת לרכבים מסויימים** - בתיקון שפורסם בק"ת 6892 מיום 24 במאי 2010, הוחלף הסעיף בתקנות הפחת משנת 1941 לגבי רכב, ובין היתר הוגדלו שיעורי הפחת לגבי כלי הרכב הבאים: מונית 25% (במקום 20%) ונקבעו שיעורי פחת ספציפיים לרכב סיור ורכב מדברי (20%) ורכב היברדי (25%).

תחילת התיקון מיום 1 בינואר 2009 והוא יחול על רכב שנרשם לראשונה ביום 1 ביולי 2009 או אחריו ועל הכנסה שהופקה בשנת המס 2009 ואילך.

ח. **הגדלת הזקיפה של שווי השימוש ברכב -**

(1) **השיטה הלינארית - חלה על רכבים שנרשמו לראשונה מיום 1 בינואר 2010 ואילך**

רפורמת "המיסוי הירוק" קבעה לעניין שיטת זקיפת שווי שימוש ברכב לעובד כדלקמן:

**שינוי שיטת זקיפת שווי שימוש** ברכב צמוד שמקבל עובד שכיר ממעבידו משיטה של סכומים קבועים לפי 7 קבוצות מחיר לשיטה של אחוז ממחיר המחירון של הרכב (שיטה ליניארית). השיטה הלינארית חלה רק על רכבים שנרשמו לראשונה מיום 1 בינואר 2010. על כלי רכב שנרשמו לפני אותו מועד, תמשך לחול שיטת קבוצות המחיר.

**שיעורי שווי השימוש החודשיים** שנקבעו לשנת 2010 הם 2.04% לרכב שמחירו עד 130,000 ש"ח ו-2.48% לרכב שמחירו מעל לסכום זה. **שיעור שווי השימוש בשנת 2011 ואילך יהיה 2.5% ממחיר הרכב**. כמו כן, נקבעה תקרה לזקיפת שווי שימוש שתעמוד על שווי רכב של 467,180 ש"ח (זקיפת שווי חודשית מקסימלית של 11,680 ש"ח).

החל משנת 2010 תבוצע הפחתה בזקיפת שווי השימוש, בסך של 520 ש"ח לחודש, **לכלי רכב היברידיים**, ללא קשר למועד רכישתם (לפני או אחרי 1.1.2010). הפחתה זו נקבעה כהוראת שעה עד לסוף שנת 2014.

עוד נציין, שרשות המסים מפרסמת את המחיר לצרכן ואת סכומי שווי השימוש לדגם, באתר רשות המסים באינטרנט, בכתובת הבאה:

[/https://www.shaam.gov.il/mm-usecar](https://www.shaam.gov.il/mm-usecar). המידע באתר מובא במתכונת של שאילתא לחיפוש לפי קוד תוצר וקוד דגם (בהתאם לשיטת הקודים של משרד הרישוי, כפי שאלה מוטבעים על גבי רישיון הרכב).

תשומת לבכם, כי ישנה דיעה, כי ככל שניתן להוכיח את היקף השימוש הפרטי שנעשה ברכב - אזי יש לזקוף את שווי השימוש בדרך זו, חלף הקביעה הרגילה בתקנות, בהן לכאורה אין הפרדה בין היקף השימוש הפרטי שנעשה ברכב לעומת השימוש העסקי. יצוין כי **עמדה זו מנוגדת לעמדת רשויות המס**.

(2) **השיטה הישנה (קבוצות מחיר) - חלה על רכבים שנרשמו לראשונה עד 31 בדצמבר 2009**

ביום 31 בדצמבר 2007 פורסמו תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב) (תיקון), התשס"ח-2007. לפי התקנות, החל מינואר 2008 ועד לשנת המס המתחילה בינואר 2011 יועלה בהדרגה שווי השימוש ברכב הנזקף לשכר עובד המקבל רכב ממקום העבודה.

- להלן נתונים על סכום השווי בשנת 2010 לגבי כלי רכב שנרשמו עד 31 בדצמבר 2009 (ש"ח לחודש):

שווי השימוש	
בשנת 2010	קבוצת מחיר
2,140	1
2,330	2
3,120	3
3,770	4
5,220	5
6,750	6
8,650	7
840	אופנוע L3

באם סכום השווי שנזקף לעובד עולה על סכום ההוצאות שיש לתאם בגין אותו כלי רכב, אזי לא ניתן לקזז את הסכום השלילי כנגד סכום חיובי מכלי רכב אחר.

**בכבוד רב,**

**הרשקו פרקש ושות'  
רואי חשבון**

**חוזר 20.10**